

IMPACTO DO PROJETO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL NA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS¹

Igor de Oliveira Simas²
Ana Tércia Lopes Rodrigues³

RESUMO

Com a implementação do projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no Brasil, seguindo a tendência de outros países como o Chile e o México em relação a escrituração contábil e fiscal por meio digital, o fisco brasileiro passou a exigir das empresas, a partir de 2012, a escrituração fiscal das contribuições PIS e COFINS por meio da EFD – Contribuições. Este estudo tem por objetivo analisar de que forma ocorreram alterações na arrecadação das contribuições de PIS e COFINS, a partir da obrigatoriedade da EFD – Contribuições. Esta pesquisa tem caráter quantitativa, descritiva e documental e foram analisados dados do PIB em relação à arrecadação das Contribuições Federais PIS e COFINS dos últimos dez anos. Observou-se a partir da substituição do DACON que é um demonstrativo de preenchimento simplificado e com informações de apuração resumidas, houve uma mudança significativa nas informações exigidas pelo fisco com a EFD – CONTRIBUIÇÕES, por meio do detalhamento das informações em seus registros estruturados em blocos. Em relação à escrituração fiscal digital representar um aumento na arrecadação por seu nível de exigência, não foi observado esse comportamento no período analisado, porém observou-se que nos anos em que houve um aumento do PIB em relação ao período anterior, o recolhimento do PIS e COFINS, sofreram um aumento superior na comparação ao que fora recolhido no exercício anterior.

Palavras-Chave: SPED. PIS. COFINS. Tributos.

ABSTRACT

With the implementation of the Public Digital Bookkeeping System (SPED) project in Brazil, following the trend of other countries such as Chile and Mexico in relation to accounting and tax accounting by digital methods, the Brazilian Tax Authorities at 2012 began to demand a fiscal bookkeeping of PIS and COFINS contributions through EFD - Contributions. The objective of this study is to analyze how changes occurred in the retention of PIS and COFINS contributions, based on the obligation of EFD - Contributions. This research has a quantitative, descriptive and documentary nature and analyzed data of GDP in relation to the collection of Federal Contributions PIS and COFINS of the last ten years. It was observed from the substitution of the DACTON, which is a simplified completion statement and with summary information, there was a significant change in the information required by the tax authorities with the EFD - CONTRIBUTIONS, by means of detailing the information in its structured records in blocks. In relation to the digital fiscal bookkeeping represents an increase in the

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da UFRGS. E-mail: igorpoars@gmail.com.

³ Orientadora: Mestre em Administração e Negócios pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2003). Atualmente é professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.

collection by its level of demand, this behavior was not observed in the analyzed period, however it was observed that in the years in which there was an increase of the GDP in relation to the previous period, the PIS and COFINS, experienced a higher increase compared to the previous year.

Keywords: SPED. PIS. COFINS. TAX.

1 INTRODUÇÃO

Com a complexidade da legislação tributária brasileira, é exigido das empresas um rigoroso controle para o correto cumprimento das inúmeras obrigações acessórias exigidas por parte dos órgãos fiscalizadores nas três esferas, municipal, estadual e federal. Com a proposta de uniformizar as principais obrigações, por meio do decreto 6.022 de 22 de janeiro de 2007, é instituído o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que é a forma digital com que as empresas passam a entregar ao fiscal suas movimentações e informações contábeis e fiscais por meio de arquivos magnéticos (BRASIL. 2007).

A partir do avanço tecnológico o governo percebe a oportunidade de desenvolver uma eficaz ferramenta de apoio a fiscalização e combate à elisão fiscal, por meio de uma mudança na forma de escrituração fiscal que passa a ser de forma eletrônica. Geron *et al* (2010, p.47) nos fala que os avanços apresentados nas áreas da tecnologia da informação e comunicação eletrônica, tendo a Internet como importante fator, interligam o mundo, garantindo a expansão da economia para mercados antigamente restritos.

Essa nova forma de escrituração transforma os livros fiscais e contábeis, antes manuais ou processados por sistemas de processamento de dados, em livros digitais, assinados por meio de certificados digitais, passou a exigir investimento por parte das empresas tanto em sistemas e infraestrutura como também capacitação de seus profissionais das áreas contábil e fiscal. Para Esperandio *et al*. (2011) o uso da tecnologia possibilitará a identificação de recursos que venham a maximizar a transparência das empresas, encontrando no SPED Fiscal um dos melhores e maiores instrumentos que devem exigir das empresas uma transparência nunca dantes observadas, o que também poderemos observar na Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD – CONTRIBUIÇÕES).

Com um cenário já consolidado e ainda em desenvolvimento, o projeto SPED, pode representar oportunidades para otimização na apuração dos tributos das empresas, uma vez que possuindo obrigações acessórias homogêneas entre os estados, tende-se a facilitar o processo de cálculo dos tributos, tendo as empresas adaptado seus sistemas informatizados e integrados para que suas transações estejam adaptadas à escrituração, pode ser possível utilizar esse

mecanismo não só para evitar multas por incorreções, como também verificar a melhor forma de escrituração de modo que apure seus créditos tributários de maneira mais assertiva. Esse controle mais rigoroso e detalhamento na escrituração fiscal, leva as empresas a prestarem informações precisas e consequentemente ao correto recolhimento dos tributos, assim, é esperado que com o amadurecimento das empresas e do governo seja em fornecer as informações, como também na conferência e cruzamento de informações um impacto na arrecadação dos tributos atingidos pela Escrituração Fiscal Digital, a exigência do SPED especialmente das obrigações acessórias administradas pela Receita Federal do Brasil (RFB) está estritamente associada ao regime tributário que a empresa adotou, por opção ou obrigação (LIMA, *et al.* 2016).

Com base na situação apresentada um desafio observado no cenário empresarial está relacionado à complexidade da escrituração fiscal, diante do exposto, surge a seguinte questão: **A partir da EFD – Contribuições, de que forma houve alterações na arrecadação das contribuições sociais Programa de Inclusão Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social?** Para à questão, este o estudo tem por objetivo analisar de que forma ocorreram as alterações na arrecadação das contribuições de PIS e COFINS, a partir da EFD – Contribuições. A partir desta análise espera-se verificar a evolução no recolhimento destes tributos comparando a arrecadação de cada exercício com em relação a sua participação no Produto Interno Bruto (PIB), que é o valor final total de bens e serviços produzidos por uma nação em um dado ano (CONSTANTINO, *et al.* 2016), analisar os diferentes modos de entrega da informação referente ao cálculo dos tributos antes e depois do projeto SPED e observar quais os riscos que o projeto oferece às empresas.

A complexidade do sistema tributário no Brasil e as dificuldades no cumprimento das obrigações acessórias é tema recorrente no meio empresarial, imprensa e entre profissionais e estudantes da área contábil, economia, jurídica e outras, bem como entre a comunidade científica. De acordo com Lima, *et al* (2016) a EFD – Contribuições “diferentemente dos subprojetos já destacados, ela não veio para substituir alguma outra obrigação já existente em meio impresso”. Assim, pela relevância acadêmica e profissional, essa pesquisa justifica-se para verificar as consequências do projeto SPED para as empresas e sociedade, mais especificamente o arquivo da EFD – Contribuições.

O presente artigo está organizado da seguinte forma: introdução, referencial teórico, procedimentos metodológicos e análise dos resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção é apresentado o referencial teórico referente ao tema, legislação tributária e suas obrigações acessórias relacionadas às contribuições sociais, com o objetivo de facilitar a compreensão do assunto abordado neste estudo.

2.1 Escrituração Fiscal Digital

A exigência de informações de forma digital pelo fisco tem sido uma tendência em alguns países, como no caso do México onde as informações Contábeis de Fiscais são submetidas ao fisco de maneira digital, de acordo com Venegas e Mosqueda (2017. p. 11):

The international definition of electronic accounting maintains that it is an accounting system that is based on computer technology for capturing and processing the financial information of companies, the use of technology in accounting has increased in order to produce information for administrative purposes on the basis of integrating the system of accounting information of enterprises⁴.

Assim, temos no México o *Servicio de Administración Tributaria*, que é definido como no art. 1º em seu decreto que o institui como “*un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley⁵*” (MEXICO. 2015). Assim, como no Brasil, o projeto de escrituração digital no México propõe uniformização e vantagens para os contribuintes “*El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes⁶*”. (MEXICO. 2015)

Outro país referência em escrituração digital é o Chile, que foi pioneiro com seu projeto Governo Eletrônico. Segundo Geron *et al.* (2011. p. 51) “O sistema da NF-e brasileiro é muito parecido com o sistema de *Factura Electrónica* criado no Chile em 2002.”

Com base nisso, o fisco brasileiro, através do SPED passou a migrar a entrega tanto da escrituração contábil, incluindo os livros contábeis, diário e razão, como tornou digital

⁴ “A definição internacional de contabilidade eletrônica sustenta que é um sistema de contabilidade baseado em tecnologia da informação para capturar e processar a informação financeira de empresas, o uso de tecnologia em contabilidade aumentou para produzir informações para fins administrativos com base na integração o sistema de informação contábil das empresas.” (Tradução Nossa)

⁵ “Um órgão descentralizado da Secretaria de Tesouraria e Crédito Público, com caráter de autoridade fiscal, e com poderes e faculdade executivos que esta Lei indica” (Tradução Nossa)

⁶ “O Serviço de Administração Tributária implementará programas e projetos para reduzir o custo de operação e o custo do cumprimento das obrigações pelos contribuintes.” (Tradução Nossa)

também as obrigações tributárias transformando os livros fiscais em livros fiscais digitais, instituído pelo Decreto 6.022 de 2007, o SPED é conceituado como:

O SPED pode ser definido como um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração comercial e fiscal das empresas, mediante fluxo único e computadorizado de informações. (BRASIL. 2007).

Em relação a EFD – Contribuições, essa instituída pela IN 1.252/2012, esta passa a instituir a escrituração fiscal digital para as contribuições do PIS e da COFINS, uma particularidade nessa obrigação está no fato de que ela não está migrando livros fiscais ou contábeis como em outras modalidades do SPED, como EFD – ICMS/IPI, ECD e ECF, mas sim, criando uma forma de escrituração de tributos que antes não possuíam, escrituração estruturada em livros, conforme, art. 1º da IN 1.252 nos traz em seu Art. 1º Esta Instrução Normativa regula a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o Programa de Inclusão Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras operações e informações de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em arquivo digital, bem como no registro de apuração das referidas contribuições, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. (BRASIL. 2012), desta forma, ocorreu uma padronização e uniformização na forma com que as empresas prestam informações ao fisco.

2.2 Contribuições sociais – Previsão e métodos de apuração

O artigo 145 da Constituição Federal (CF) define que os tipos de tributos são os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria (BRASIL, 1988), entretanto o código tributário nacional compreende que não se excluem as contribuições sociais previstas no art. 217, inc. V “das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.” (BRASIL, 1966), onde se enquadram as contribuições relativas ao PIS e à COFINS, previstas no art. 195 da CF e sua não cumulatividade prevista no art. 195, § 12 da CF.

Com a mudança do método de apuração destes tributos para o regime não-cumulativo, para todas as empresas optantes pelo Lucro Real, perante a lei 10637/2002 Brasil (2002) “Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou

classificação contábil”. E a lei 10.833/2003 Brasil (2003) “Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.” Verifica-se a necessidade do controle das despesas e custos que são objetos de créditos na apuração destas contribuições.

Segundo Barbosa (2011. p.34) “Nas contribuições sobre a receita ou faturamento, o fato gerador é unipessoal. Não há propriamente incidência de tributos sobre operações de entrada, visto que o tributado não é a operação de venda ou de prestação de serviço, mas a receita por ela gerada”, assim, diferentemente do que encontramos nos Impostos Indiretos ICMS e IPI, embora as contribuições sejam apuradas pelo regime não cumulativo, seu fato gerador difere dos outros tributos. Sendo assim, temos diferentes métodos de apuração, tornando o cálculo destes tributos complexo e sujeitos a diferentes interpretações, o que demanda conhecimento e rígidos controles por parte das empresas.

Além da questão da não cumulatividade, “Os regimes especiais de tributação contemplam alguma diferenciação em relação à apuração da base de cálculo e alíquota[...]” (SANTOS, 2011. p. 97), com isso, torna-se imprescindível o papel do analista e de controle das operações que estejam sujeitas a substituição tributária, alíquota zero, isenções e imunidades. Diffini (2008, p.101) define imunidade como a vedação, por norma constitucional, à lei ordinária de criar certas hipóteses de tributação. Desta forma, algumas empresas possuem operações com incidência normal em relação às suas entradas de mercadorias e insumos, enquanto nas operações de saídas, estão acobertadas por imunidades, como no caso das exportações.

De acordo com Brasil (2002) e Brasil (2003) há dois tipos de métodos de apuração de créditos previsto nas leis 10637/2002 e 10.822/2003, relativas respectivamente ao PIS e a COFINS: método por apropriação direta inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada com a escrituração; ou rateio proporcional aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Em ambos os casos, em caso de créditos remanescentes, os mesmos podem ser utilizados em períodos seguintes ou objetos de compensação com outros tributos, ou ainda, casos que podem ser solicitados seu ressarcimento em espécie.

Para o cálculo dos créditos passíveis de aproveitamento, embora o método de rateio proporcional é o mais simples, por não estar associado a contabilidade de custos, como na apropriação direta, essa opção pode não ser a mais benéfica quando a empresa aferir receitas

cumulativas e não-cumulativas, pois embora as receitas cumulativas sejam incluídas no cálculo da receita para o rateio proporcional, esse tipo de receita não poderá ter créditos descontados (BRASIL. 2017).

2.3 Oportunidade de Fiscalização

Recebendo dados mais precisos e detalhados o fisco tem mecanismos eficientes de cruzamentos de informações que podem ser utilizados no combate à evasão fiscal, esta prática consiste em procedimentos realizados pelas empresas para economia tributária que infringem as normas vigentes. É a chamada sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de maneira ilícita na carga tributária Jacinto *et al.* (2015). Tendencialmente, um maior acesso do fisco às atividades escriturárias dos contribuintes significa um maior poder de fiscalização e, conseqüentemente, uma possível elevação da arrecadação (HENRIQUE, 2012).

Espera-se que, com o novo sistema de coleta de informações, a Receita Federal do Brasil, tenha possibilidade de atuar mais ativamente em possíveis fraudes tributárias, pois esse método exige a escrituração completa dos documentos fiscais que são objetos de contribuição ou crédito de acordo com Brasil (2017):

Com o objetivo de simplificar os processos e reduzir as obrigações acessórias impostas aos contribuintes, foi instituída a EFD-Contribuições, pela qual o contribuinte irá apresentar em forma digital, com transmissão via internet, os registros dos documentos fiscais da escrituração e os respectivos demonstrativos de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS e dos créditos da não cumulatividade

A tecnologia apresentada no projeto SPED, torna possível cruzamento de informações referente a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), EFD – Contribuições e Escrituração Fiscal Digital – Imposto sobre Circularização de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação e Imposto sobre Produtos Industrializados (EFD – ICMS/IPI).

Enquanto a Nota Fiscal Eletrônica pode ser definida como um documento eletrônico que contém dados do contribuinte remetente, do destinatário e da operação a ser realizada. Este documento é assinado com certificado digital do remetente e enviado a SEFAZ de sua unidade federativa, para validação e autorização Duarte (2009). A EFD – ICMS/IPI, substitui a escrituração dos livros fiscais conforme o Decreto 6.022 em seu art. 1º, § 1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória no 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Brasil (2007) os tornando digitais.

Assim, aumenta a possibilidade de que a Receita Federal do Brasil observe as informações apresentadas em cada uma das obrigações acessórias implementadas pelo projeto SPED.

2.4 Impactos nas empresas

Por ser um sistema que necessita além de investimentos tecnológicos, mas também mudanças nos processos, a adoção da escrituração digital para as contribuições PIS/PASEP e COFINS foi implementada pela Receita Federal do Brasil gradativamente conforme determina Brasil (2017):

Ficam obrigadas a adotar a EFD-Contribuições, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração das referidas contribuições sociais, incidentes sobre o faturamento e a receita, nos regimes não cumulativo e cumulativo, com base nos seguintes prazos de obrigatoriedade, definidos na Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012:

I - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;

II - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2013, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

III - em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, referentes aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

IV - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011;

V - em relação à Contribuição Previdenciária sobre a Receita, referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º e anexos da Lei nº 12.546, de 2011.

Desta forma, os contribuintes optantes pelo Lucro Real para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, foram os primeiros a se adaptarem à nova escrituração, enquanto que os contribuintes optantes pelo Lucro Real para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, foram os que tiveram um tempo maior em se preparar para a nova obrigatoriedade, “Em relação às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a obrigatoriedade da escrituração do PIS/Pasep e da COFINS é em relação aos fatos geradores a partir de janeiro de 2013.” (BRASIL, 2017).

Sendo uma obrigação prevista para entrar em vigor em 2010, houveram inúmeras prorrogações de prazo, de acordo com Borba e Hahn (2014, p. 129) “Devido às inúmeras dificuldades encontradas pelas empresas na adequação de seu sistema contábil-fiscal ao leiaute estabelecido pela COFINS, a Receita Federal prorrogou diversas vezes a obrigatoriedade de entrega do EFD - Contribuições, passando a vigorar apenas em 2012, quase dois anos depois de sua criação. ”, assim a pesquisa poderá também observar, de acordo com o cronograma de entrega por opção de tributação. É importante também ressaltar que a obrigatoriedade de entrega das EFD – Contribuições teve como consequência a dispensa da obrigatoriedade de entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), Brasil (2012):

A Instrução Normativa RFB nº 1.305, de 2012, estabelece prazos específicos para entrega da EFD-Contribuições, em relação:

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido: referente à escrituração da contribuição previdenciária sobre as Receitas, referentes aos meses do ano de 2012;

As pessoas jurídicas fabricantes de cervejas, em relação aos meses de outubro a dezembro de 2012.

Além disso, a referida IN também dispensa de entrega do Dacon, em relação aos fatos geradores a partir de janeiro de 2013, pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, no ano-calendário de 2013.

Por seu turno, a Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014 (DOU de 21.01.2014) extinguiu o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014.

Tal como demais obrigações acessórias, a EFD – CONTRIBUIÇÕES está sujeita a penalidades previstas Lei 12.873, de 24 de outubro de 2013 que estabeleceu novas penalidades pela não entrega de arquivos digitais do SPED, pelo atraso na entrega ou por sua inexatidão Brasil (2017).

2.5 Reflexos no Resultado Financeiro – Estudo Relacionado

Um estudo realizado por Silva *et al.* (2013), verificou que foram observados impactos no resultado financeiro das empresas com a implantação da ECD. Conforme esperado, as obrigações contábeis e fiscal digital, ECD e EFD respectivamente, são importantes ferramentas de combate à sonegação. Este estudo irá partir deste ponto, porém, será focado na ótica da arrecadação das contribuições PIS e COFINS que podem ser observadas pelo cumprimento da obrigação acessória EFD – Contribuições.

Tais detalhamentos geram um volume de informações significativo que podem auxiliar as empresas no seu planejamento tributário em tomada de decisão. Para isto, se faz necessário conhecimento no assunto a fim de utilizar os dados gerados pela EFD – Contribuições em informações que auxiliem na tomada de decisão. “A informação pura não é conclusiva, não transforma a empresa, não toma decisões nem cria oportunidades. Para que ela tenha valor é preciso utilizar as habilidades humanas de análise e síntese.” (DUARTE, 2009, p. 16-17), assim, é papel do contador fazer o melhor uso da tecnologia imposta pelo fisco a fim de obter melhores resultados.

Tanto pelo método de rateio proporcional, quanto pelo método de apropriação direta, algumas empresas podem auferir receitas que são imunes, como no caso das exportações, como não tributáveis, devido a isenções ou não incidências previstas na legislação. Assim, em consequência do acúmulo de tais créditos vinculados a estes dois tipos de receita é possível solicitar ressarcimento em espécie de créditos acumulados, que entre outros casos os mais comuns são de acordo com a IN 1717/2017 Brasil (2017):

Art. 45. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art.

3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, da prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas, e das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência

Em relação aos custos de implementação, destacamos a complexidade e necessidade de investimentos em sistemas e infraestrutura, um estudo realizado apontou que os custos de conformidades foram aumentados com o início da obrigatoriedade ao SPED, muito embora, grande parte dos entrevistados observou o projeto como um mecanismo que trará mais benefício do que custos à sociedade. (LIMA et al, 2016), em relação a gestão de informações, gerenciais, segundo Wessling (2011) O SPED contribui muito nessa área destacando a facilidade para se realizar o planejamento tributário e apurar os tributos semanalmente.

A EFD – CONTRIBUIÇÕES é uma ferramenta útil para a entidade realizar a apuração correta que não venha a acarretar prejuízos para a empresa, seja pelo motivo de erros no pagamento dos tributos, seja por motivos de não aproveitamento ou pedidos de ressarcimento dos créditos e práticas de controle como, as informações sendo informadas de maneira correta no sistema, desde a origem das informações até a geração e entrega do arquivo tem por objetivo contribuir para o desempenho desta função.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção será abordada a metodologia de pesquisa que, conforme Matias-Pereira (2010), pode ser definida como o estudo dos métodos, onde cada área da ciência executa um conjunto de métodos; tem por objetivo facilitar a compreensão do pesquisador com relação ao processo de investigação científica.

A pesquisa realizada neste estudo é classificada como quantitativa pela forma de abordagem do problema, para responder ao problema, será utilizado pesquisa quantitativa no qual consiste em analisar a evolução da arrecadação das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS após a obrigatoriedade da implementação por parte da Receita Federal do Brasil da EFD – Contribuições comparando com a variação no Produto Interno Bruto (PIB) resultados fiscais antes e após a implantação de técnicas de controle e uso de ferramentas informatizadas para a apuração das contribuições, para Raupp e Beuren (2008, p.92):

[...]a abordagem quantitativa caracteriza-se por emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto na busca de tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Em relação aos objetivos a pesquisa é classificada da forma descritiva, detalhando os fatos deste estudo, procurando demonstrar se foi atingido o objetivo da Receita Federal do Brasil com a padronização das obrigações acessórias, melhorando assim a arrecadação tributária a partir do cumprimento da obrigação acessória EFD – Contribuições. Segundo Cervo e Bervian (1996, p. 49) “A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los”.

Em relação aos procedimentos, o presente estudo é classificado como documental, “A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. (LAKATOS, 2010. p. 174) e terá como amostra dados extraídos do sítio da Receita Federal do Brasil, disponível na internet e no que se refere aos valores arrecadados pela União e sua amostra se concentra na relação do recolhimento das contribuições sociais em relação ao indicador econômico PIB, os indicadores relacionados ao PIB encontram-se no site do IBGE. Como não se trata de uma amostra selecionada de modo aleatório, mas sim por julgamento, esta é considerada não-probabilística, as análises foram realizadas a partir do cruzamento da arrecadação das contribuições PIS e COFINS, com o desempenho do índice do PIB, comparando suas variações e contribuição do PIS e COFINS para compor o PIB. De acordo com Lakatos e Marconi (2010), a amostra representa uma parte extraída do todo. A amostragem ocorre quando se deseja investigar apenas uma parcela de determinada população, e é definida como não probabilística quando a amostra não é selecionada de forma aleatória. Deste modo, não pode sofrer alguns tipos de tratamentos estatísticos, o que reduz a chance de os resultados obtidos com a amostra serem expandidos para o todo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados da análise proposta a partir da análise dos dados extraídos da internet, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e da (RFB).

4.1 Estrutura da Obrigação Acessória EFD - Contribuições

A EFD – Contribuições é uma forma de escrituração digital, em que o arquivo magnético deve ser assinado digitalmente e submetido ao ambiente SPED, de acordo com Receita Federal do Brasil (2017):

O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED – Sistema Público de Escrituração Digital - por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital válido, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil e transmitido.

Sua estrutura é dividida em blocos que são subdivididos em registros que fazem cruzamentos e validações entre si. Os blocos são organizados conforme quadro 1 abaixo:

Quadro 1: Tabela de Blocos

Bloco	Descrição
0	Abertura, Identificação e Referências
A	Documentos Fiscais - Serviços (ISS)
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
F	Demais Documentos e Operações
I	Operações das Instituições Financeiras e Assemelhadas, Seguradoras, Entidades de Previdência Privada e Operadoras de Planos de Assistência à Saúde (*)
M	Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS
P	Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
1	Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Fonte: RFB (2017)

Verificamos no quadro 1 a organização dos registros e sua ênfase na escrituração fiscal, observa-se nos blocos C e D a preocupação em relação a padronização do SPED (RFB. 2007), uma vez que os registros são semelhantes aos registros da EFD ICMS/IPI (RFB. 2017), além de um bloco exclusivo para o complemento da escrituração, onde é possível fazer o acompanhamento do controle de saldos de créditos que a empresa possa vir a auferir, bem como outros controles.

Comparativamente, podemos verificar uma relação da escrituração digital com a DICON evidenciando uma mudança significativa na apresentação das informações e em muitos casos uma mudança na forma com que as empresas efetuam seus processos de apuração, uma vez que a DICON apresentava um sistema onde o contribuinte apenas digitava seus dados no programa de transmissão, a empresa poderia fazer sua apuração em controles paralelos, por meios de

relatórios gerenciais ou outro sistema menos complexo, pois não havia a necessidade de detalhamento por itens de notas fiscais e consequentemente a codificação por meio de tabelas.

O quadro 2, demonstra uma correlação entre a forma de apresentação das informações por meio da DACON e a Escrituração Fiscal Digital em relação aos créditos tributários:

Quadro 2: Quadro Correlação DACON x EFD - CONTRIBUIÇÕES

DACON	EFD - Contribuições (Créditos de PIS e COFINS)		
FICHAS 06A E 16A	REGISTROS		
01.Bens para Revenda	C100	C190	F100
02.Bens Utilizados como Insumos	C100	C190	F100
03.Serviços Utilizados como Insumos	A100 / C100	D500	F100
04.Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica	C500		
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ	A100		F100
06.Despesas de Aluguéis de Maquinas/Equipamentos Locados de PJ	A100		F100
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	A100	D100	F100
08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	A100		F100
09.Bens do Ativo Imobilizado - Crédito s/ Encargos de Depreciação	F120		
10.Bens do Ativo Imobilizado - Crédito s/ o Valor de Aquisição	F130		
11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	F120		
12.Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%	A100 / C100	C190	F100
13.Outras Operações com Direito a Crédito			F100
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	M105		
15.Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%	M100		
16. Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	C100	C190	F100
17. Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	C100	C190	F100
18. Crédito Presumido da Subcontratação de Transporte de Cargas		D100	F100
19. Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura			F150
20. Créditos da Atividade Imobiliária		F205	F210
21. Outros Créditos a Descontar			F100
22. Ajustes Positivos de Créditos			M110/M510
23. (-) Ajustes Negativos de Créditos			M110/M510

Fonte: RFB, (2017)

É apresentado no quadro 2, o mapeamento para auxiliar na migração da obrigação DACON para a EFD – CONTRIBUIÇÕES, também é possível observar a complexidade exigida pela escrituração digital por meio do detalhamento das informações.

Em relação as receitas, é apresentado no quadro 3, como se comportam as informações relativas às duas formas de apresentação.

Quadro 3: Quadro Correlação DACON x EFD - CONTRIBUIÇÕES

DACON	EFD - PIS/COFINS			
Fichas	REGISTROS			
01.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65%	A100	C100	C180	F100
02.Demais Receitas – Alíquota de 1,65%				F100
03.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquotas Diferenciadas		C100	C180	F100
04.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquotas Unidade Produto		C100	C180	F100
05. Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária		C100	C180	F100
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO APURADA NO PERÍODO	M200			
06.Receita Tributada à Alíquota Zero	A100	C100	C180	F100
07.Receita Tributada à Alíquota Zero – Revenda de Produtos Monofásicos		C100	C180	C400/C490
08.Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente		C100	C180	F100
09.Receita Sem Incidência da Contribuição – Exportação	A100	C100	C180	F100
10.Receita Isenta e Demais Receitas Sem Incidência da Contribuição	A100	C100	C180	F100
11.Receita com Suspensão da Contribuição	A100	C100	C180	F100
12.Receita de Revenda - Operações Sujeitas a Substituição Tributária		C100	C180	C400/C490
TOTAL DAS RECEITAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO	M400			

Fonte: RFB (2017)

Pode-se observar que a escrituração estruturada no formato da EFD – Contribuições fornece ao fisco dados muito mais detalhados referente as receitas e créditos dos contribuintes, podendo assim coibir ou no mínimo reduzir possíveis créditos inidôneos ou omissão de receitas, devido ao preenchimento genérico do DACON, informando apenas os valores totais discriminados por linhas, essas irregularidades são mais facilmente acobertadas, dificultando suas glosas pelo Erário, et al (2013. p. 139).

Uma das vantagens verificadas nesta forma de escrituração, é a segurança das informações que além de evitar sanções com a glosa de créditos tributários, também fornece um melhor controle para empresas que possuem acúmulo de créditos tributários, esse controle é realizados no bloco 1 da escrituração, mais precisamente no registro 1100 para o controle de

créditos de PIS/PASEP e 1500 para o controle de créditos da COFINS, pois esses registram fazem o controle detalhado dos créditos apresentados nos meses anteriores, sendo estes apresentados em todos os meses seguintes até que o crédito seja integralmente compensado ou restituído.

O Manual de Orientações detalha ainda as penalidades por atrasos ou incorreções na obrigação acessórias, assim, observamos no quadro 4, que há uma característica essencialmente punitiva na aplicação de suas multas, pois são aplicadas da mesma forma, independente se causadas por erro ou inidoneidade das informações.

Quadro 4: Multas da RFB

Motivo	Detalhamento	Opção Tributação	Penalidade	Mínimo
Apresentação Extemporânea	Transmissão da EFD – Contribuições Fora do Prazo	Lucro Presumido	500	-
Apresentação Extemporânea	Transmissão da EFD – Contribuições Fora do Prazo	Demais Pessoas Jurídicas	1500	-
Informações Inexatas, incompletas ou omitidas	Valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta	Todas	3%	R\$ 100,00
Informações Inexatas, incompletas ou omitidas	Valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta	Todas	1,50%	R\$ 50,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Tal estrutura, assim como demais modalidades do SPED, tem como proposta oferecer vantagens ao contribuinte, tais como a padronização das Obrigações Acessórias; Mínima Interferência no Ambiente do Contribuinte; Eliminar a Concorrência Desleal, entre outras. (ESPERANDIO. 2011)

4.2 Desempenho do PIB

Conforme abordado anteriormente, verificamos na tabela 1, o desempenho do PIB no Brasil nos últimos dez anos. Essa amostragem demonstra o período de cinco anos anteriores à obrigatoriedade da EFD – Contribuições e os cinco anos imediatamente seguintes à entrega da obrigação acessória.

Tabela 1 – Evolução do PIB.

PIB - Valores Correntes - Em trilhões de Reais										
Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Valor	2,72	3,109	3,333	3,885	4,376	4,814	5,332	5,779	5,995	6,259
Variação		0,389	0,224	0,552	0,491	0,438	0,518	0,447	0,216	0,264
Variação %		14%	7%	17%	13%	10%	11%	8%	4%	4%

Fonte: Adaptado de IBGE (2017)

É possível observar que os melhores desempenhos econômicos do país analisados por esse indicador se deram nos anos, 2008, 2010 e 2011, assim como os anos de 2015 e 2016 o mercado brasileiro sofreu uma retração que iniciou a partir de 2014, pois o crescimento na casa de dois dígitos observados de 2010 a 2013 foi interrompido quando em 2013 o crescimento foi de 8%, seguidos de 4% ao ano no biênio seguinte.

4.3 Arrecadação das Contribuições Federais.

Sendo uma fonte de arrecadação significativa para a RFB, a tabela 2, demonstra o comportamento da arrecadação do PIS e da COFINS e também do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nos cinco anos anteriores à arrecadação da EFD – CONTRIBUIÇÕES.

Tabela 2: Arrecadação PIS e COFINS 2007 - 2011, em bilhões de Reais

Período	2007	2008	2009	2010	2011
Arrecadação COFINS	102,46	120,80	117,89	139,69	158,08
Instituições Financeiras	5,54	6,00	7,38	7,44	9,58
Demais Entidades	96,92	114,80	110,50	132,25	148,50
Variação	-	18%	-2%	18%	13%
Participação no PIB	3,77%	3,89%	3,54%	3,60%	3,61%
Arrecadação PIS	26,71	31,60	31,76	40,55	41,84
Instituições Financeiras	1,09	1,18	1	1,35	1,65
Demais Entidades	25,62	30,42	30	39,19	40,19
Variação	-	18%	0,5%	28%	3%
Participação no PIB	0,982%	1,016%	0,953%	1,044%	0,956%
Arrecadação IPI	33,79	39,47	30,75	39,99	46,92
Variação	-	16,6%	-26%	30%	17,32%
Participação no PIB	1,24%	1,27%	0,92%	1,03%	1,07%

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Observamos na tabela 2, o comportamento da arrecadação, nos anos em que o PIB apresentou os melhores desempenhos também houve aumento no recolhimento destes tributos. Neste sentido, também é observado que a sensibilidade na arrecadação do PIS e da COFINS em relação à variação do PIB é mais significativa nos períodos em que houve aumento deste indicador, sendo neste período, no ano de 2008, quando houve um aumento de 14% do PIB, o

PIS e a COFINS aumentaram ambos em 18%, já no período de 2009 quando o PIB teve um crescimento de 7% houve um decréscimo na arrecadação de 2% no recolhimento da COFINS e um aumento de 0,5% no recolhimento do PIS. Com a retomada do crescimento econômico em 2009, com um aumento de 17% do PIB, a arrecadação da COFINS aumentou 18% em relação ao ano anterior e do PIS chegou a 28% no mesmo período, verificou-se ainda que as variações do IPI acompanharam a tendência das contribuições Sociais, sendo este também uma importante fonte de arrecadação tributária.

A partir do ano de 2012, com a EFD – Contribuições já implementada, é apresentada na tabela 3 os valores arrecadados nos 5 anos que sucedem a obrigatoriedade escrituração desta forma e novamente é feito um comparativo com o desempenho econômico do país através do PIB.

Tabela 3: Arrecadação PIS e COFINS 2012 - 2016, em bilhões de Reais

Período	2012	2013	2014	2015	2016
Arrecadação COFINS	174,47	201,53	195,17	201,67	204,35
Instituições Financeiras	10,49	18,27	13,20	15,28	19,50
Demais Entidades	163,98	183,26	181,97	186,39	184,86
Variação	0,10	16%	-3%	3%	1%
Participação no PIB	3,62%	3,78%	3,38%	3,36%	3,26%
Arrecadação PIS	46,22	51,90	51,88	53,78	54,35
Instituições Financeiras	1,79	2,89	2	2,34	3,13
Demais Entidades	44,43	49,01	50	51,44	51,21
Variação	-	12%	0,0%	4%	1%
Participação no PIB	0,960%	0,973%	0,898%	0,897%	0,868%
Arrecadação IPI	45,93	47,1	50,83	49,26	44,95
Variação	(1,00%)	1,17%	0,08%	(1,57%)	(0,09%)
Participação no PIB	0,95%	0,88%	0,88%	0,82%	0,72%

Fonte: Elaborado pelo Autor.

É observado no período analisado após a implementação da EFD – Contribuições, que nos anos 2014, 2015 e 2016 houve uma tendência de redução da participação da arrecadação do PIS e COFINS em relação ao PIB, esse fato pode significar consequência da IN 1.717/2017, que trata das hipóteses de compensação e restituição de tributos federais. No quinquênio 2012 a 2017, é possível ainda observar que a arrecadação do IPI não apresentou mudanças

significativas para o quinquênio anterior, pode ser destacado o fato de a EFD – ICMS/IPI ter sua obrigatoriedade a partir do ano 2009, e que as empresas contribuintes deste tributo possuíam a obrigatoriedade da escrituração por livro por meio de processamento de dados anterior ao projeto SPED.

A sistemática não-cumulativa prevista no art. 1º da Lei 10.637/2002 e Lei 10833/2003 (BRASIL) prevê a utilização de créditos de PIS e COFINS sobre os custos das empresas, já a IN 1.717, estabelece possibilidades de compensação e restituição de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB. 2017), assim, analisando os cinco anos posteriores à obrigatoriedade da EFD – CONTRIBUIÇÕES, é observado que a participação da arrecadação de PIS e COFINS em relação ao PIB está em declínio, independente do desempenho do PIB.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar de que forma ocorreram as alterações na arrecadação das contribuições de PIS e COFINS, a partir da EFD-Contribuições. Para isso foi analisada a forma de apresentação das informações enviadas à RFB, que até 2011 era apresentada por meio da DACON que foi uma obrigação acessória substituída pela EFD – CONTRIBUIÇÕES, esse uma escrituração fiscal voltada para a apuração e controle de créditos das contribuições PIS e COFINS e também para apresentação do cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.

As informações analisadas, tiveram como amostra a evolução do PIB do período de 2007 a 2016 e o comparativo com a arrecadação das contribuições de PIS e COFINS no mesmo período, bem como a relação que o recolhimento destas contribuições representam na economia.

Considerando os resultados obtidos na análise, a implementação de uma escrituração fiscal para as contribuições PIS e COFINS, não demonstrou relação no aumento na arrecadação destas contribuições, observou-se também, que a crise econômica não afeta na arrecadação significativamente, porém nos períodos em que o PIB demonstrou um crescimento significativo no período anterior, o fisco obteve aumento de arrecadação superior.

Com a consolidação do SPED, é esperado que o governo passe a utilizar da padronização das informações para uma melhor fiscalização, atingindo assim sua meta de combate à evasão fiscal. Por parte das empresas, com base nos resultados foi observado que há uma leve redução da participação da arrecadação do PIS e da COFINS no PIB, é possível supor que as empresas estão atentas para mudanças nas regras tributárias.

Para estudos futuros, sugere-se realizar essa pesquisa em outros arquivos que fazem parte do projeto SPED, tais como EFD – ICMS/IPI e ECF, averiguando os benefícios e desafios que a padronização sugerida pelo projeto está trazendo para as entidades, governo e sociedade.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-Cumulatividade da COFINS e do PIS**. Porto Alegre: UFRGS, Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Direito, 2011.

Disponível em:

<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/31324/000779560.pdf?sequence=1>>.

Acesso em 20/11/2017.

BORBA, Ramon Adriano de; HAHN, Roberto Carlos. Impactos da EFD-CONTRIBUIÇÕES sobre as aquisições de insumos e os respectivos créditos de PIS e COFINS nas indústrias calçadistas do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, 2013, p.116-144. Disponível em <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/55/51>>. Acesso em 10/12/2017.

BRASIL, **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. 1966. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> acesso em 22/11/2017.

_____, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 22/11/2017.

_____, **LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 18/11/2017.

_____, **LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 18/11/2017.

_____, Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o sistema público de escrituração digital – SPED. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 janeiro 2007. Seção 1, p. 15. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1000&pagina=15&data=22/01/2007>>. Acesso em: 15/10/2017.

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso de estudantes universitários. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.

CONSTANTINO, M. *et al.* Desempenho regional do IDH e do PIB per capita dos municípios de Mato Grosso do Sul, Brasil, entre 2000 e 2010., Brazil, between 2000 and 2010.

Interações, 2016. 17, P. 234–246. disponível em

<<https://doi.org/10.20435/1984042x2016207>>. Acesso em 14/01/2018.

DA SILVA, A. *et al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: influência nos resultados econômicos financeiros declarados pelas empresas. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios** (Brazilian Journal of Business Management), July-Sept, 2013, p.445(17).

DIFFINI, Luiz Filipe Silveira, **Manual do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil**. Ideas Work. 4. ed. São Paulo. 2009

ESPERANDIO, A. *et al.*. Sistema público de escrituração digital Sped fiscal – vantagens e importância. **Revista Inesul**, out-dez, 2011, 2011. p. 3–13. Disponível em <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_15_1320699845.pdf> acessado em 15/12/2017.

GERON, A. *et al.* SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, maio-ago, 2011, p.46. Disponível em <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/343/128>> acessado em: 15/11/2017.

HENRIQUE, Nilton da Silva, N. Arrecadação Brasileira Pós-SPED: a eficácia da fiscalização eletrônica. **Revista Linceu On-Line**, 2012. P. 29–47. Disponível em <https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1430> acesso em 16/12/2017

IUDICIBUS, Sergio de. *et al.* **Contabilidade introdutória** / equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; coordenação Sergio de Iudicibus. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

JACINTO, J. C. S. *et al.* Planejamento Tributário. **Gestão em Foco**, Edição no: 07/Ano: 2015, p. 273–278. 2015. <http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/planej_tributario.pdf> acesso em 10/12/2017

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, E. S. de. *et al.* Contribuição à Análise da Redução nos custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED NO

BRASIL. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 13(1). 2016.101–130. Disponível em <<https://doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>> acesso em 15/12/2017

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEXICO. **LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. Mexico. 2015. Disponível em < http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_171215.pdf >. Acesso em 17/12/2017.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In.: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

Receita Federal do Brasil, GUIA PRÁTICO DE ORIENTAÇÃO DO LEIAUTE E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP, DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB), Brasília. 2012. Disponível em < http://sped.rfb.gov.br/estatico/63/526FAC66AA3C878329ECD6FFCCC426D8E5BA52/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_24.pdf >. Acesso em 10/12/2017.

_____, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1252, DE 01 DE MARÇO DE 2012**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Brasília. 2012. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>>. Acesso em 22/11/2016.

_____, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1717, DE 17 DE JULHO DE 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências. Brasília. 2012. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503#1744336> >. Acesso em 22/11/2016.

_____, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1305, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2012**. Dispõe sobre a entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e altera a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) e dá outras providências. Brasília. 2012. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=39213&visao=anotado>> . Acesso em 10/12/2017.

SANTOS, Everson Vieira Dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico na Região Metropolitana de Porto Alegre**. Porto Alegre, 2011. Tese (Doutorado em

Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia. Porto Alegre, 2011.

VENEGAS, Roberto Rodrigues; MOSQUEDA, Rafael Espinoza. Impact of the Implementation of E-Accounting in Mexico. **International Journal of Economics and Finance**. Vol. 9, No. 3, p. 11-20. 2017. Disponível em <<http://ccsenet.org/journal/index.php/ijef/article/viewFile/65290/35745>>. Acesso em 15/12/2017.

WESSLING. Grasielle. O Sistema Público De Escrituração Digital (Sped) E Seus Impactos Na Gestão Das Informações Contábeis E Gerenciais. Pato Branco. 2011 **Revista e-ESTUDANTE - Electronic Accounting and Management**. P. 1–15. Disponível em <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/view/1338>> Acesso em 14/01/2018